

# マネジメント・コントロール・システムにおける 管理可能性概念の意義

町田 遼太

## 要 旨

管理可能性原則をいかに取り扱い、成員の権限と責任の関係を適切に設定するかは、マネジメント・コントロール・システムの設計における重要な課題である。わが国特有の個人や組織の境界および権限と責任の関係が比較的曖昧であるという指摘は、明確な根拠なくかつ頻繁になされている。しかし、管理会計ツールがいかに寄与しているのかといった点や、他の諸要因との関係は十分に解明されているわけではない。本研究の目的は、上述の問題意識に照らして、責任会計における管理可能性原則の位置づけを提示し、管理可能性原則を視座とした MCS の設計運用の研究においてこれを取り扱う意義を示すことである。主として、管理可能性原則の適用をマネジャーの認知として捉え、その認知が MCS の心理的契約として共有責任の概念を生じさせることによって、権限と責任が曖昧な中でのコントロールシステムが機能することを論じる。

## 1. 責任会計の現代的意義と本研究の目的

責任会計は、分権化組織の業績測定および評価、予算などによるマネジャーの業績測定および評価をその対象 [清水, 2009] としており、管理可能性原則は当該組織及び個人が管理可能であるものを測定し、評価するという基本的原則である。「権限と責任は一致するべき」という言葉は、個人および組織が自身の役割を強く認識すべきという社会的通念である<sup>(1)</sup>。

組織目標に整合する行動を導くために、経営管理者は成員の権限と責任の関係を適切に設定する必要がある [Simons, 2005]。その際、管理可能性原則は責任会計の一要素に過ぎず [小林, 1993]、実際には個々人および組織の協働や、タスクおよび組織の相互依存性の存在などを考慮して業績評価システムや報酬制度が構築される [小林, 1984]。そのため、管理可能性原則そのものについては、古くから疑問が呈されている [Welsch; 1957; Horn-

(1) この社会的通念については、明確な起源が主張されているわけではない。ただし、マネジャーの仕事はその必要性に応じて権限と責任を有するべき、とする Drucker [1961] の言説が経営学における起点であるとする向きもある [Fischer, 2010]。

gren, 1967]。

管理可能性原則をいかに取り扱い、成員の権限と責任の関係を適切に設定するかは、マネジメント・コントロール・システム（以下、MCS）の設計における重要な課題である。組織全体の目標達成に整合する行動を導くために、賦与した権限よりも大きな責任を成員に負わせる MCS 設計の必要性は、Dent [1987] を端緒として多くの研究者によって採り上げられてきた。他方で、わが国特有のアカウンタビリティのスタイル、すなわち個人や組織の境界および権限と責任の関係が比較的曖昧であるという指摘は、明確な根拠なくかつ頻繁になされている。しかし、管理会計ツールがいかに寄与しているのかといった点や、他の諸要因との関係は十分に解明されているわけではない。

管理可能性原則を視座とした先行研究 [Giraud, Langevin and Mendoza, 2008; Burkert Fischer and Schäffer, 2011] では、マネジャーに対して管理可能性原則を適用することが、業績に正の影響を及ぼすことが実証されている。他方、日本の経営手法（例えば、アメーバ経営）や、脱予算経営などの北欧を中心とする一部の優れた実務においては、管理可能性原則を意図的に違反する行動が数多く観察されている。

本研究の目的は、上述の問題意識に照らして、責任会計における管理可能性原則の位置づけを提示した上で、管理可能性原則を視座とした MCS の設計運用の研究においてこれを取り扱う意義を論じることにある。MCS 設計における管理可能性適用を研究する意義を論じるにあたり、以下のレビュークエスチョンを設定する。

- ①責任会計の議論において、管理可能性原則はどのように規定されてきたか。
- ②管理可能性原則は経験的研究においてどのように扱われてきたか。
- ③問題意識に照らして、どのような課題に取り組むべきか。

これらの問いに答えるために、本研究では既存の先行研究のナラティブ・レビューを行う。初期の責任会計および管理可能性原則に関する議論の変遷を概観した上で、Fischer [2010] が提示した論点などを中心に今日までの研究における管理可能性概念の取り扱いを論じる。その上で、管理可能性を規定する要因、原則の適用の程度がもたらす帰結と今後の研究展望を述べる。

## 2. 管理可能性原則の学術的意義

### 2.1. 責任会計の対象者に関する伝統的な議論とその変化

今一度、責任会計の定義に立ち返ると、「経営組織上の責任者と会計組織上の数値が結合したものであり、各管理者の業績評価を明確に測定することにより、管理者の業績に対する自己責任と意欲を高揚し、組織全体の活性化を計ることを目的とする会計制度」[古賀, 2000, p. 141] とある。また、その「本質は、管理者に対し管理可能な要素についてのみ責

任を問い、管理不能な要素については責任を問わないという管理可能性の原則を根底に有している」[古賀, 2000, p. 141]。責任会計は、シニア・マネジャーおよびミドル・マネジャーへの投資権限または利益管理に関する権限と責任の賦与を問題視してきたのである。すなわち、権限を賦与されたマネジャーが管理する組織単位について、当該個人にとって管理可能な要素と管理不能な要素とを分け、管理可能性原則に基づき管理可能な要素についてののみ責任を負わせることによって業績評価の公平性を確保することを通じて、首尾一貫した組織を構成することを目的としている。

初期の責任会計論では、部門管理者などの報告システムにおいて、個人の責任に対応させる形で、管理可能費のみを記載すべきであるとの主張がなされた [Ailman, 1950; Higgins, 1952]。同様に、谷 [1983] は事業部長の業績評価において、業績評価の公平性や責任範囲の明確化という目的で管理可能性原則が遵守されるべきであると主張した。伝統的な責任会計は、事業部制組織および事業部長の業績測定・評価の問題を取り扱っているものの、従来の責任会計の対象であったミドル・マネジャーでさえも意思決定権限を持たない項目に責任を負っており、管理可能性原則が適用されない実情は、先行研究でも指摘されている [例えば Vancil, 1978, pp. 35-46; Merchant, 1989, p. 92]。

多くのテキスト [例えば, Anthony and Govindarajan, 2007] で説明されているように、責任センターが事業部またはそれ以下の組織単位のマネジャーの権限と責任の範囲を規定する。すなわち、責任センターは会計的業績を一人のマネジャーに帰属させるための概念である。責任センターのマネジャーは管理単位の（投資）、利益、原価という会計的な指標のいずれかに対して、意思決定権限と当該指標を達成する責任を有する。伝統的な議論を敷衍すれば、責任センター長以外の下部マネジャーの成果は、責任センター長の責任範囲の一部を占めていると考えることができる。

これらの主張は、組織低層への権限委譲に注目がなされるようになってから、その様相が変化する。Hammer and Chumphy [1993] や Johnson [1992] の論考に呼応する形で、エンパワメント概念が管理会計研究へ援用されてきた。MCS の拡張と呼応して、責任会計は従来のマネジャーおよび組織の業績測定・評価だけでなく、より組織の低層かつ職務の相互依存性が高い領域における業績評価もその領域に含まれることとなった。管理会計の領域においてエンパワメント概念やイネーブリング概念を援用するということは、責任会計の対象者が「経営組織上の責任者」以外にも及びうることを暗に示しているのである。

この点について、Hansen and Mouritsen [2007, p. 22] は、「権限委譲は責任センターの領域の変化であり」、「管理会計は個人のパフォーマンスを説明するだけではなく、チーム・プロセスと価値連鎖のパフォーマンスも説明する」と責任会計適用の本質を指摘している。すなわち、権限委譲は責任センターの領域（くくり）を変化させることと同義であり、かつて権限と責任を有さなかった管理単位における責任会計の適用可能性が示唆されている。

彼らの指摘は同時に、より組織の低層のマネジャーや現場の従業員を責任会計および管理可能性原則の議論に取り込む必要性も示している。ミニ・プロフィット・センターは、フロントラインに近いマネジャーに利益責任とそれに付随する権限を賦与した例である。Cooper [1995] は、日本のヒガシマル醤油、京セラなどの企業のケースを紹介し、小集団に利益責任を賦与することで末端のマネジャーの業績達成意欲の昂揚が図られる可能性を指摘している。特に、京セラはミニ・プロフィット・センターごとに次工程への振替価格の決定権限を有し、完全な損益計算書が作成されるため、一般的な事業部における責任会計と同等の権限と責任が組織下層に委譲されている。

ミニ・プロフィット・センターは、ローワー・マネジャーを既存の責任会計の議論に含める考え方であった。言うまでもなく、業績管理活動への「参加」によって、下位者への責任の配分が行われている研究は、参加型予算管理を端緒として少なくない。特に、Groen, Wouters and Wilderom [2012] など、イネープリング概念を援用して参加の有用性を説明しようとする研究では、業績管理活動への関与を通じていかに従業員に「当事者意識」をもたせるかが強調されている。

## 2.2. 経験的研究における管理可能性原則の取り扱い

伝統的な責任会計論が前提としている組織および個人の評価は、プリンシパルとエージェント間の一对一の権限の委譲および責任を追求する、または追求される関係である。この前提は、事業部制組織を分権化組織と捉える際には有効であった。事業部制組織ではエージェントである事業部長に多大な権限が委譲され、事業部長は投下された資本の効率性に責任を負う。プリンシパルは事業部への権限委譲によって、事業多角化を図りつつ企業全体の成果を向上させることを目的としている。この関係のみに着目すれば、事業部長の権限と責任は一致しているべきであるという従来の論考に疑問は生じない。しかし、現実の職務・職能においては、互惠的およびチームのような責任会計が想定する以上の複雑な相互依存性が組織内に存在し、それが管理可能性原則の適用を困難にさせている [小林, 2001]。

さらに、相互依存性が高ければ高いほど、組織単位および個人の業績を測定・評価する際に生じる権限または責任の所在を特定の職能・職務に跡付けることが困難になる。したがって、管理可能性原則の遵守も困難になるわけであるが、小林 [1984] が主張するように、相互依存性の存在を肯定的に捉え、各個人が自身の属する組織単位に対して影響を及ぼす範囲・程度を知覚した上で、各組織単位の業績向上に対して集団で責任をもつことによって、因果連鎖的に管理可能性原則を適用することも可能である。

責任会計における管理可能性原則および権限と責任のセットの問題は、組織の相互依存性と密接に関連している。小林 [2001] は、相互依存性をマネジメントするという考えに基づき、「集積的な相互依存性は本部による資源配分を通じてコントロールし、順序的あるいは

は双方向的な相互依存性は振替価格の設定によるコントロール」が可能であると論じている [p. 341]。市場の要求に対応するための協働は相互依存性を強めるとし、相互依存性の増大に伴うアカウンタビリティの変容について「組織の競争的市場的環境のなかに明確に位置付けられたビジョンを組織メンバーに共有させ、組織メンバー間の協働を促進させるためには新しいアカウンタビリティが必要である」 [p. 343] とも指摘している。

小林 [2009, p. 4] は、管理可能性原則を含めた管理会計手法がもたらす相互作用という概念を「組織の構成員や関係者等が組織内外の様々な壁（境界）を越えて対話等を通じて相互に情報や知識を交換し、その共有知識を利用して組織の諸目的を効果的、効率的に達成すること」と定義している。従来の責任会計の論理では、内部振替価格や共通費の配賦は、相互依存性による管理不能費を調整し、業績評価における比較可能性を担保することが目的とされてきた。協働的な組織文化や権限の委譲によって会計責任または業績責任が共有された（すなわち、エンパワメントが促進された）状態では、相互依存性は「相互作用」として促進されるべきものとして取り扱われる。そこでは従来の管理可能性原則に違反した、各個人の「権限」を越えた責任が割り当てられることになる。ここに、伝統的な管理可能性原則を遵守するための実務と、その限界を克服した実務が示される。繰り返し述べてきたように、共通費の配賦や振替価格といった伝統的な管理会計手法は、管理可能性原則の遵守を前提としつつも、組織の比較的高層における相互依存性によって生じる管理不能費の処理を主な研究の関心事としてきた。参加型予算管理は、相互依存性による管理不能費に対しての「反発を真の参加によって防止し、それらの容認を得ることを狙いとして提唱」されている [大塚, 1998, p. 49]。すなわち、マネジャー以外の従業員による「参加」によって言質をとることで、管理可能性原則の意図的違反を企図している。

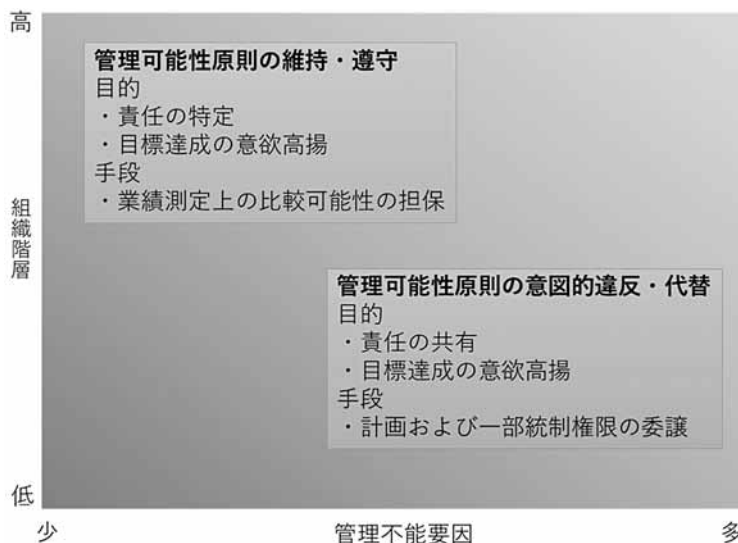
BSC や脱予算経営の研究群では、策定した業績目標が末端の従業員にまで下方展開されるケースが多くみられる。組織の下層に展開されるほど、相互依存性は高まるため、管理可能性原則の遵守が困難になる。したがって、管理可能性原則の意図的な違反をさせるようなサブ・システムの設計が肝要になる。同様に、組織下層に焦点を当てた研究としてアメーバ経営およびチームベースによる業績評価の研究がある。これらの研究群においては責任会計に関する言及がなされていないが、管理可能性原則に違反せざるを得ない実践が想定される。

管理可能性原則は、長きに渡って責任会計論の中核をなすと考えられてきた概念である。しかしながら、管理可能性原則を完全に適用することが MCS の諸ツールを以ってしても不可能に近いものであるという事実は、会計的責任の分配が比較的容易な「分権化する」側の研究においても早くから認識されていた。すなわち、MCS の諸ツールは責任センターの業績測定・評価に伴う相互依存性の存在を調整し、管理可能性原則を維持・遵守することに資してきたが、それでもなお管理可能性原則の完全な適用は困難であり、「権限と責任は一致すべき」という社会的通念を満たしていない実態が多く存在してきたのである。

「分権化される側」の研究では、相互依存性が非常に高いことを前提に、管理可能性原則の適用の可否ではなく、業績管理活動への参加による経営参画意識の向上のための実務を包括的に検討している。それらの研究では、従業員の権限のないところにも責任を負わせる [Simons, 2010]、アカウントビリティの性質の差 [Roberts, 1991; 1996; 小林, 2001]、管理不能な部分に意識を向けさせる [Merchant and Van der Stede, 2017]、測定・評価の納得性などが指摘されている。特に、脱予算経営の研究群では、集団的なアカウントビリティによって管理者個人の管理可能性原則が意図的に違反され、現場の従業員主導による業績管理活動の実行が観察されている [Frow, Marginson, and Ogden, 2005]。いずれにせよ、管理可能性原則に意図的・建設的に違反するという意味で、従来の責任会計の理論とは異なった論理が展開されている。

図表 1 は、組織階層と相互依存性に伴う管理不能要因の多寡の程度を視座とした管理可能性の適用の方向性を図示したものである。既存の責任会計の議論は、管理者の責任を特定し、彼らを目指達成へ動機づけることが目的とされてきた。管理可能性原則を遵守しこれを維持することを前提として、業績尺度の比較可能性を担保しようとしてきたのである。図表 1 の左上に位置するこの方向性は、高い組織階層かつ管理不能要因が少ない状況においては妥当性のある議論であった。これに対して、図表 1 の右下にある方向性のように、責任会計の議論が組織下層にまで展開され、相互依存性がより強調されるようになる状況においては、組織単位全体の責任を共有し従業員を動機づけるために、管理可能性原則を意図的に逸脱するような MCS が見られるようになった。従業員に計画および統制の一部権限を委譲し、積極的に管理不能な部分に注視させる MCS が議論されることとなったのである。

図表 1 対象とする組織階層の変化と管理不能要因による管理可能性原則の適用の方向性



かかる議論を踏まえると、管理可能性原則は一義的な原則ではなく、他の MCS との組み合わせをいかに設計するかが今後の研究上の課題となる。マネジャーや従業員に管理可能性原則を意識させつつ、その逸脱を促進あるいは許容するためのサブ・システムを有する MCS は有効に機能する可能性が高い。

例えば、アメーバ経営は管理可能性原則の遵守と違反の両方を有したシステムである。非常に相互依存性が高い組織でありながら、小集団独立採算でアメーバ単位での管理可能性を担保し、一方で前後工程などの他アメーバ、ひいては全社の利益が出るように振替価格を設定させるような動機づけを、フィロソフィーや交渉、トップの介入をつうじて与えるという意味で、他のコントロール手段を以って業績評価の納得性・公平性を担保しているのである。

### 3. 管理可能性原則の適用に関するマネジャーの認知とその帰結

これまで論じてきたように、管理可能性原則は適用・違反の二元論ではなく、設計された MCS の一部としてどのように適用を行うべきかを検討する必要がある。本節では、管理可能性概念がどのように取り扱われてきたか、直近の研究を概観するとともに、Fischer [2010] が整理した管理可能性概念の適用を検討する際に確認しておくべき論点に依拠して、管理可能性概念における認知（主観）の重要性を述べた上でその帰結について論じる。

#### 3.1. 管理可能性概念を取り扱った先行研究

分権化された組織における相互依存性と業績評価の研究のうち、影響力が強いものとして、Abernathy, Bouwens and van Lent [2004] を挙げておく。彼女らは、オランダの企業を対象に、分権化が情報の非対称性に正の関係、組織間の相互依存性には負の関係、業績指標の利用が相互依存性に正の関係、情報の非対称性には無関係であることを検証している。分権化は部門間の相互依存性を低めるものの、業績指標による管理は相互依存性を高める、つまり業績指標を利用することによって、単一の部門では管理不能な状況が生じ、相互依存による協力関係が必要となる。

足立 [2008] は、目標管理による会計責任の展開を株式会社セーレンのケースをもとに明らかにしている。セーレンでは、全社目標の展開と目標設定プロセスへの参加によって従業員個々人の目標達成への責任感を醸成しているという。Burkert, Fischer and Schäffer [2011] は、先行研究から①他のマネジャーの行動、②上司の意思決定、③外部環境がマネジャーの管理可能性を妨げると指摘し、管理可能性原則の適用がマネジャーの自身の役割に対する知覚および経営上のパフォーマンスに与える影響を検証した。ミドルおよびロー・マネジャーにおいては、役割の曖昧さがパフォーマンスを低下させるという結果が示されたが、トップ・マネジャーではこの関係が見られなかった。この結果について、トップ・マネ

ジャーはミドルおよびロー・マネジャーに比べて管理不能な要素に対処する能力を有しているためであると考察されている。他方、研究の限界として、主観的な管理可能性原則の適用を調査対象としているため、業績評価システムの一部であり管理会計実務である間接費の配賦や振替価格との関連を考察できていない点を指摘している。

Giraud, Langevin and Mendoza [2008] は、Burkert, Fischer and Schäffer [2011] と同様の管理不能要因の概念を用いて、マネジャーが調整 (Neutralize) を望む管理不能要因の種類を実証した上で、インタビュー調査によって論を補強している。マネジャーは、管理可能性原則を完全に適用することを望んでいるわけではなく、とりわけ外部の管理不能要因 (外部環境) については、調整 (Neutralize) 自体が困難であるため、主観的かつ公平性を欠くために適用を望まない。他方、内部の管理不能要因 (水平的相互依存性および垂直的相互依存性) については、積極的に適用を望む傾向にある。

Rowe, Birnbing and Shields [2008] は、組織変革における責任センターの境界と業績の測定可能性と、マネジャーが私的に有する知識の共有との関係を実証している。Rowe, Birnbing and Shields [2008] は、責任センターを競合的・協力的境界に分類し、さらに4つの次元 (組織的・コミュニケーション的・物理的・時間的) で検討している。9年間におよぶフィールド・スタディによって、急激で大規模な非連続的な組織変革においては、責任センター同士が強く結びつけられ、個々の責任センターの業績を測定することが困難になる。そのため、責任センター間で協力的関係が生まれるように管理することで、マネジャーが私的に有する知識が共有されやすくなること、組織変革が段階的に進められる場合は、責任センターが緩やかに結びつけられ、個々の業績の測定が比較的容易なため、責任センターを市場競争的に管理することによって、業績向上に資するマネジャーが私的に有する知識の共有が促されることが実証されている。

### 3.2. 管理可能性原則の論点

管理可能性原則は、その適用を前提として、自明の概念として多くの管理会計テキストで採り上げられている [Giraud, Langevin and Mendoza, 2008]。しかし、MCS の設計要素としてこれを研究対象とする場合には、実務および研究においてこれをどのように定義し、取り扱うかが問題になる。Fischer [2010, pp.16-29] は、管理可能性原則の適用を定義する際に検討すべき論点を、適用のタイミング、管理可能性の性質およびその本質に分けて論じている。以下では、それぞれの論点を概観する。

管理可能性原則を適用するタイミングは、①事前：MCS 設計と②事後：管理不能要因による業績評価のゆがみの調整に大別される。MCS の事前設計には、業績時点より前もって、管理可能な業績尺度による評価制度の設計、不測の事態に対する予算許容額の設定などが含まれる。事後の調整は、予算差異分析、柔軟な業績基準、相対的業績評価または主観的な判



断を行使することによって行われる。

事前・事後の適用はいずれも、管理不能要因の影響に関するリスクを減じることを目的としており、管理可能性原則が違反されることによって生じる不適切な業績評価を防ぐものである [Merchant and Manzoni, 1989]。

エージェンシー理論を基礎とした管理可能性原則は、一般に限定的 (the conditional) 管理可能性原則と呼ばれる [Antle and Demski, 1988]。限定的管理可能性原則は、エージェン트가、彼の行動に影響するすべての情報によって評価されるべきであるという前提に立脚しており [Hölmstrom, 1979]、業績尺度がインセンティブの増加または契約によるリスクの共有に用いられる。すなわち、限定的管理可能性原則を適用した業績評価は、間接費の配賦などによって生じるプリンシパルとエージェンツ間のコントロール問題を解決することに主眼が置かれている。

限定的管理可能性原則の議論は、業績尺度そのものをコントロールするかどうかといった実務的な視点よりも、業績尺度がどのような情報を持つかを問題としている。他方、影響可能性 (Influenceability) として管理可能性概念を定義した研究群は、「管理不能要因があったとしても、マネジャーに対してそれらの要因に影響を及ぼし変えることを要求する」 [Fischer, 2010]。影響可能性に基づく管理可能性原則は、マネジャーが彼らの業績を評価するための尺度について、一定の影響を及ぼすことを要求するものである [Skinner, 1990; Merchant and Otley, 2006]。換言すれば、管理不能要因に対しても責任を負わせる可能性が示唆されている。経験的な管理会計研究においては、現実直面するマネジャーの実務の状況をよりよく説明するために影響可能性による管理可能性概念が用いられる [Frow, Marginson, and Ogden, 2005]。

上述のように、組織の現実を捉える経験的な研究には、影響可能性に基づく管理可能性概念が用いられる。そこでは、実証主義者 (positivist) の厳格かつ客観的な仮定とは程遠い [Fischer, 2010]、適用される側の主観が重要な基礎となっている [Birnbirg and Shields, 1989]。コントロールが認知的・主観的な次元であることが、社会科学の多くの領域で指摘されている点に着目して、Fischer [2010] は管理可能性概念も、単に業績評価システムの客観的な設計的特徴ではなく、推進力となるコントロールに対するマネジャーの認知であると論じている。すなわち、個人の態度や行動を決定するのは、マネジャーが自身の管理可能性をどのように捉えているかによるということである。

### 3.3. 管理可能性の認知がもたらす帰結

Choudry [1986] が指摘する通り、管理可能性の認知が MCS として機能することはいうまでもないが、上述のように、管理可能性の高低そのものが MCS の巧拙を決めるのではない。そのため、管理可能性の認知が MCS として適切に機能する帰結を説明する概念として、

MCSにおける心理的契約〔横田, 1998〕の概念を援用することが望ましいと考えられる。横田〔1998〕は、MCSが提供する情報の意味合いは、システムが取り巻く文脈情報（心理的契約）によって理解され、文脈情報が個々人の態度を決定すると主張している。

Simons〔2005〕は、MCSのレバーとして部門構造、診断型コントロール・システム、インタラクティブ・ネットワーク、および共有責任を挙げている。これらはそれぞれ、コントロールの幅、アカウンタビリティの幅、影響の幅、サポートの幅を規定する概念であり、これらを調整することによって組織内に創造的なテンションが生じるとされている。全てのレバーがアカウンタビリティのスタイルを規定する要因であるが、部門構造や診断型コントロール・システムが組織全体の構造に関する概念であるのに対し、インタラクティブ・ネットワークおよび共有責任は組織内における質的な概念としての特徴を有している。設計の結果として、どのような相互作用が生み出され、アカウンタビリティのスタイルが形成されているのかを検討するためには、インタラクティブ・ネットワークおよび共有責任の概念が形成されているかどうかを見ることが有効であると考えられる。したがって、本稿では特にこれら2つの概念について検討することとする。

インタラクティブ・ネットワークとは、「個人が情報を集め、他人の意思決定に影響を及ぼさせる構造とシステム」である〔Simons, 2005, p. 122〕。階層的な組織において、組織の境界をこえたインタラクションをマネジャーに促すことによって、組織全体の問題が議論され、ベストプラクティスが共有されるようになる。Simons〔2005〕は、インタラクティブ・ネットワーク構築のためには高い目標の設定、間接費の配賦、および振替価格制度の設計が有効であるとしている。

責任共有とは、「共有目的に向かって仕事をしている他者を助けるのは当然と思う責務」である〔Simons, 2005, p. 166〕。責任共有の要件には、目的の共有、集団帰属意識、信頼、公平性が挙げられている。「目的の共有とミッションについての意識が強い」と、「組織全体の人々お互いを助けることにコミットしようとする傾向が」あり、「ミッションを達成することが責任を共有することになる」。また、「個人は帰属意識をもつグループのメンバーを助ける傾向にある」ため、集団帰属意識もまた、責任を共有するために必要な要件である。信頼は、「他のグループメンバーを積極的に支援」した時に、それが自身に返ってくるという確信をもたらす。また、評価や報酬の公平性が担保されていれば、「共有目的を他者が達成するのを自ら進んで助ける」行動が促進される〔Simons, 2005, pp. 169-174〕。従業員間の信頼が、他のグループメンバーを積極的に支援した時にそれが自身に返ってくるという確信をもたらす、自身の役割の外、他者を支援する行動を促進する〔Simons, 2005〕。

インタラクティブ・ネットワークと責任共有の要件から、協働を前提とした複雑な組織においては、管理可能性を意図的に違反した管理会計制度が運用されると同時に、責任共有の要件が満たされていると考えられる。前述の議論を踏まえれば、MCSとして設計された管

理可能性の認知は、従業員にインタラクティブ・ネットワークおよび共有責任という心理的契約を生み出し、インタラクティブ・ネットワークおよび共有責任という心理的契約が管理会計情報の意味合いや利用方法を規定され、管理会計情報の適切な利用が組織全体に資する行動に帰結することが推測される。

ここで、「組織全体に資する行動」および本研究に深く関係すると思われる概念を挙げておきたい。まず、自身のためではなく、組織のための役割外の行動である組織市民行動を挙げる。組織市民行動は、「自由裁量的で、公式的な報酬体系では直接的ないし明示的には認識されないものであるが、それが集積することで組織の効率的および友好的機能を促進する個人的行動」[Organ, Podsakoff and MacKenzie, 2006, p. 3]と定義されている。Eatough et al. [2011]のメタ分析によれば、自分に割り当てられた職務負担が過剰であると感じられたり、職務上役割葛藤が生じたとき、組織市民行動は起こりにくくなる。この知見は、Burkert, Fischer and Schäffer [2011]で得られている結果とも整合する。すなわち、一般に、管理可能性が低い状態においては、組織市民行動は起きにくいと考えることが自然である。

次に、わが国の組織における行動を規定する重要な要因として、社会的コントロール[Merchant and Van der Stede, 2017]を挙げる。社会的コントロールとは、相互監視・周囲からの同調圧力など、直接的には従業員の行動に影響を及ぼさないが、集団の規範を違反しようとする個人に対して圧力をかけることで望ましい行動を引き出す手段をさす。Merchant and Van der Stede [2017]は、日本の集団主義的な文化を社会的コントロールの例に挙げ、日本では、自身や家族に対する不名誉を回避することを最重要視するインセンティブが働く指摘している。

社会的コントロールについては、先に述べた共有責任の要素でもある「信頼」が鍵概念となっている。信頼は、山岸 [1995]の著名な研究や、Burkert, Fischer and Schäffer [2011]でもモデルの統制変数として用いられており、管理可能性の認知や管理会計ツールの利用を規定する可能性が高い。

## 4. むすび

本稿では、管理可能性原則および管理可能性概念のMCSにおける意義を提示するべく、レビュークエスチョンを設定した。むすびとして、これらへの解を示せば、以下のような。

- ①管理可能性原則概念の意義：管理可能性原則は、単なる遵守にとどまらない漸進的概念[図表1]として規定されてきた。
- ②経験的研究における管理可能性概念の取り扱い：相互依存性および外部の管理不能要因の調整問題、マネジャーの主観による管理可能性の認知と行動の問題

③今後の研究課題：管理可能性原則適用の程度と管理会計ツールとの関係、マネジャーの主観に影響を及ぼす②の検討と MCS としての効果

管理可能性原則は、利用者の変化および管理不能要因の増大を背景として、適用・不適用の単なる二元論から、概念の拡張が論じられてきた。本論文では図表 1 をもって、管理可能性概念が漸進的概念であることを示した。欧米の研究では、管理可能性原則の適用がマネジャーの公平感を調整すると主張 [Burkert, Fischer and Schäffer, 2011; Giraud, Langevin and Mendoza, 2008] されている。ただし、優れた経営実務においては、管理可能性原則の意図的な違反が観察される点を指摘した。

加えて、マネジャーの管理可能性の認知を基礎とした管理可能性原則の適用と行動との関係におけるわが国特有の様相を明らかにする必要がある可能性を示した。そのために、管理可能性原則概念に関する研究を整理し、マネジャーの認知と行動との関係を検討する必要性を提示した。管理可能性の意図的な違反および日本の特異なアカウンタビリティのスタイルがどのようにして起こるかのメカニズムを明らかにするためには、管理可能性の認知と管理会計ツールの利用および他の心理要因との関係を明らかにするサーベイ研究に加え、低い管理可能性がマネジャーの先取的行動をどのように生み出すかを詳細に検討するためのアクションリサーチとの混合研究 [市原・篠原, 2014] が必要である。

## 謝辞

査読者には具体的な記述表現など、建設的かつきめ細やかなアドバイスを頂戴しました。記して御礼申し上げます。

## 参考文献

- Abernathy, M. A., H. Bouwens and L. van Lent [2004] Determinants of Control System Design in Divisionalized Firms. *The Accounting Review*, 79(3), 545-570.
- Ailman, H. B. [1950] Organizational planning tie with responsibility accounting. *NACA Bulletin*, 31(9), 1107-1117.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan [2007] *Management Control Systems 12th Edition*, McGraw-Hill, New York; NY.
- Antle, R. and J. S. Demski, [1988] The controllability principle in responsibility accounting. *The Accounting Review*, 700-718.
- Birnberg, J. G. and M. D. Shields [1989] Three decades of behavioral accounting research: A search for order. *Behavioral Research in Accounting*, 1, 23-74.
- Burkert, M., Fischer, F. M., and Schäffer, U. [2011] Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions. *Management Accounting Research*, 22(3), 143-159.
- Choudhury, N. [1986] Responsibility accounting and controllability. *Accounting and Business Research*, 16(63), 189-198.

- Cooper, R. [1995] *When Lean Enterprises Collide*. Harvard Business School Press, Boston: MA.
- Dent, J. F. [1987] Tensions in the design of formal control systems: A field study in a computer company. In W. J. Burns Jr. and R. S. Kaplan 1987. *Accounting and Management*. Harvard Business School Press, Boston: MA., pp.119-145.
- Drucker, P. F. [1961] *The Practice of Management*. C. E. Tuttle, New York: NY.
- Eatough, E. M., Chang, C. H., Miloslavic, S. A., and Johnson, R. E. [2011] Relationships of role stressors with organizational citizenship behavior: a meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, 96(3), 619.
- Fischer, F. M. [2010] *The Application of the Controllability Principle and Managers' Responses: A Role Theory Perspective*. Gabler Verlag, Ute Wrasmann: DE.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. [2005] Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16, 269-292.
- Giraud, F., Langevin, P., and Mendoza, C. [2008] Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers' opinions. *Management Accounting Research*, 19(1), 32-44.
- Groen, B. A. C., M. J. F. Wouters, and P. M. Wilderom. [2012] Why employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? A field study, *Management Accounting Research*, 23, 120-141.
- Hammer, M. and J. Champy [1993] *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution*. Harper Business, New York: NY.
- Hansen, A. and J. Mouritsen [2007] Management Accounting and Changing Operations Management. In Hopper, T., D. Northcott., and R. Scapens. (eds.), *Issues in Management Accounting 3th ed.*, UK: Pearson Education, 3-25.
- Higgins, H. A. [1952] Responsibility accounting. In Thomas, W.E.(ed.) [1955] *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*. South-Western Publishing, New York: NY.
- Hölmstrom, B. [1979]. Moral hazard and observability. *The Bell journal of economics*, 74-91.
- Horngren, C. T. [1967] *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (2nd ed.)*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs: NJ.
- Johnson, H. T. [1992] *Relevance Regained: From Top-Down to Bottom-Up Empowerment*. The Free Press: New York: NY.
- Merchant, K. A. [1989] *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*. Harvard Business School Press, Boston: MA.
- Merchant, K. A. and J. F. Manzoni [1989] The achievability of budget targets in profit centers: A field study. *The Accounting Review*, 64(3), 539-558.
- Merchant, K. A. and D. T. Otley, [2006] A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 785-802.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. [2017] *Management Control Systems, 4th ed*, Prentice Hall, Pearson Education Limited, Harlow, Essex: England.
- Organ, D., Podsakoff, P. M., & MacKenzie, S. B. [2006] *Organizational Citizenship Behavior: Its Nature, Antecedents, and Consequences*. Sage Publications, Thousand Oaks: CL. (上田泰訳 [2007] 『組織市民行動』白桃書房).
- Roberts, J. [1991] The Possibilities of Accountability. *Accounting, Organization and Society*, 16(4), 355-368.
- Roberts, J. [1996] From Discipline to Dialogue: Individualizing and Socializing Forms of Accountability. In Munro, R. and J. Mouritsen (eds.), *Accountability: Power, Ethos and The Technologies of Managing*. Interna-

- tional Thomson Business Press: Boston: MA.
- Rowe, C., Birnberg, J. G., and Shields, M. D. [2008] Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 164-198.
- Simons, R. [2005] *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Grater Performance and Commitment*. Harvard School Press, Boston: MA. (谷武幸・松尾貴巳・窪田祐一・近藤隆史訳 [2008] 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社.)
- Simons, R. [2010] *Seven Strategy Questions: A Simple Approach for Better Execution*. Harvard Business School Press, Boston: MA.
- Skinner, R. C. [1990] The role of profitability in divisional decision making and performance evaluation. *Accounting and Business Research*, 20(78), 135-141.
- Vancil, R. F. [1978] *Decentralization: Managerial Ambiguity by Design*. Dow Jones-Irwin: Homewood: IL.
- Welsch, G. A. [1957] *Budgeting: Profit-Planning and Control*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs: NJ.
- 足立洋 [2008] 「目標管理制度による責任会計の徹底」『経済論叢』182(5-6), 590-614.
- 市原勇一・篠原巨司馬 [2014] 「混合研究法を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7(1), 71-79.
- 大塚裕史 [1998] 『参加型予算管理研究』同文館.
- 古賀勉 [2000] 「責任会計」櫻井通晴編 [2000] 『管理会計事典』pp.141-142.
- 小林哲夫 [1984] 「責任会計における管理可能性概念」『国民経済雑誌』149(5), 19-37.
- 小林哲夫 [1993] 「管理可能性原則と『会計責任』」『会計』144(4), 447-459.
- 小林哲夫 [2001] 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』53(3), 4-11.
- 小林哲夫 [2009] 「組織内及び組織間の相互作用に関する管理会計研究」『産業経理』68(4), 4-12.
- 清水孝 [2009] 「業績管理会計の現代的意義と体系」『産業経理』69(2), 110-122.
- 谷武幸 [1983] 『事業部業績管理会計の基礎』国元書房.
- 山岸俊男 [1995] 『信頼の構造—ところと社会の進化ゲーム—』東京大学出版会.
- 横田絵理 [1998] 『フラット化組織の管理と心理：変化の時代へのマネジメント・コントロール』慶應義塾大学出版会.